

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET

Curso de Especialização em Direito Tributário

**A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NAS
INDENIZAÇÕES POR DANOS MORAIS**

LEONARDO CORREIA BASTOS

Brasília - DF

2011

LEONARDO CORREIA BASTOS

A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NAS
INDENIZAÇÕES POR DANOS MORAIS

Trabalho apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Curso de Especialização em Direito Tributário, como pré-requisito para obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário.

Brasília – DF

2011

LEONARDO CORREIA BASTOS

A POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NAS
INDENIZAÇÕES POR DANOS MORAIS

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Curso de Especialização em Direito Tributário, como pré-requisito para obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário.

Brasília, ____ de _____ de 2011.

Banca Examinadora

RESUMO

Este estudo aborda a questão da incidência do Imposto de Renda (IR) sobre valores recebidos a título de indenização por dano moral. A formulação do problema de investigação partiu da análise da própria natureza jurídica do dano moral e de suas principais diferenças em relação ao dano de natureza material/patrimonial. Tais aspectos se refletem diretamente na concepção relativa ao caráter da verba indenizatória de atos lesivos à moral e, nesse sentido, é que se busca indagar como esses valores se inserem em relação às disposições constitucionais e infraconstitucionais aplicáveis ao Imposto de Renda, mais especificamente à sua hipótese de incidência. Busca-se, como resultado – mediante uma avaliação minuciosa da doutrina civilista e tributária, bem como da orientação jurisprudencial acerca do tema –, chegar a uma conclusão segura acerca do entendimento mais coerente com a natureza dos institutos jurídicos estudados e com as previsões do direito positivo, principalmente no que diz respeito à Constituição Federal (CF) e ao Código Tributário Nacional (CTN).

Palavras-Chave: Dano moral. Indenização. Imposto de Renda.

ABSTRACT

This study approaches the incidence of Income Tax on received values as compensation for moral damage. The formulation of the investigation problem starts from the analysis of the legal nature of moral damages and from its main differences in relation to the damage of material/estate nature. These aspects reflect directly in the conception related to the character of the damages of harmful actions to the moral and, accordingly to this, it's been sought how these values are inserted in relation to the constitutional and nonconstitutional provisions, applicable to Income Tax, more specifically, its incidence hypothesis. It's been sought, as a result, through a thorough assessment of civil and tax law doctrines, as well as the jurisprudential orientation about the subject, achieve a safe conclusion about the most consistent understanding about the nature of the legal institutions studied and with the legal provisions, especially, with respect to the Federal Constitution and the Tributary National Code.

Keywords: Moral damage. Indemnity. Income Tax.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. – Artigo

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

DJ – Diário da Justiça

IR – Imposto de Renda

Rel. – Relator

REsp. – Recurso Especial

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO 1: Conceito de Dano Moral, Características, Natureza Jurídica e Previsão Legal	12
1.1 Aspectos Gerais e Características do Dano Moral	12
1.2 Terminologias, Natureza Jurídica e Critérios Envolvidos na Definição de Dano Moral	13
1.3 Normas Referentes à Indenização Por Dano Moral na Constituição Federal e na Legislação Infraconstitucional	14
CAPÍTULO 2: A Indenização dos Danos Morais: Aferição das Consequências do Ato Lesivo e Parâmetros para a Fixação de Valores Indenizatórios	16
2.1 O Caráter e a Função da Indenização do Ato Lesivo à Moral	16
2.2 Critérios de Aferição dos Efeitos Lesivos e os Fatores Considerados para o Arbitramento da Indenização	17
CAPÍTULO 3: Características do Imposto de Renda na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional: Visões da Doutrina e o Entendimento Jurisprudencial Acerca da sua Hipótese de Incidência	20
3.1 A Noção Jurídica de Patrimônio	20
3.2 Diretrizes Constitucionais do Imposto de Renda	21
3.3 Análise da Hipótese de Incidência do Imposto de Renda no Art. 43 do Código Tributário Nacional: A Polissemia dos Termos “Renda” e “Proventos” e sua Interpretação	22
3.4 A Relevância da Noção de Acréscimo Patrimonial na Composição da Hipótese de Incidência do Imposto de Renda: Visões da Doutrina e da Jurisprudência	24
CAPÍTULO 4: A Indenização dos Danos Morais e a Incidência do Imposto de Renda: Posições Doutrinárias, Evolução Jurisprudencial e Análise Crítica	27
4.1 Indenização: Etimologia, Definição e Acepções Jurídicas	27

4.2 Indenização e Imposto de Renda: A Possibilidade de Incidência nos Casos de Danos Morais	28
4.2.1 Visões Doutrinárias	28
4.2.2 Evolução Jurisprudencial	30
4.2.3 Análise Crítica	33
CONCLUSÃO	35
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	37

INTRODUÇÃO

A partir do processo de democratização que levou ao advento da promulgação da Constituição Federal de 5 de outubro de 1988, passou a tomar força cada vez mais, no sistema jurídico brasileiro, a ideia da defesa dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, tendo a atual Carta Magna enumerado um rol extenso de dispositivos, visando a tutelar a proteção dos indivíduos, tanto do ponto de vista de sua integridade física quanto em relação aos seus direitos imateriais, também chamados extrapatrimoniais. Assim, a Constituição veio a prever, de modo explícito, a possibilidade de reparação dos danos materiais e morais resultantes de ofensas aos aludidos direitos fundamentais. A partir daí, avolumaram-se as oportunidades para que os cidadãos viessem às portas do Judiciário a fim de se verem indenizados de lesões causadas à sua moral, advindas de atos ofensivos a bens jurídicos, como honra, imagem, saúde, tranquilidade, paz interior e inúmeras outras, direta ou indiretamente, ligadas à consciência humana.

A concepção do presente estudo leva em consideração o cenário jurídico-positivo atual para analisar a natureza jurídica dos danos morais e sua correspondente indenização, em confronto com a questão da possibilidade de incidência do Imposto de Renda sobre as verbas indenizatórias. Em razão disso, buscou-se proceder a uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial tanto na seara do Direito Civil quanto, posteriormente, entre autores de Direito Tributário, com o intuito de poder se servir de informações e conceitos aptos a embasar o tema desenvolvido ao longo do trabalho, o qual tem por objetivo uma análise que revele a forma mais precisa e coerente de aplicação do direito positivo, tendo como subsídio as formulações da doutrina e da jurisprudência acerca dos conceitos e pressupostos essenciais envolvidos.

Nesse contexto, o trabalho encontra-se desenvolvido em quatro capítulos. No primeiro capítulo, tratou-se de apresentar as características e a natureza jurídica do chamado dano moral, mostrando as diversas terminologias empregadas pela doutrina na sua definição, bem como a sua previsão nos âmbitos constitucional e infraconstitucional.

O segundo capítulo aborda o fenômeno da indenização por danos à moral, procurando analisar suas peculiaridades em relação à indenização por danos materiais, por meio dos diversos entendimentos doutrinários destacados. A partir de então, parte-se ao exame dos critérios a serem adotados pelo julgador na fixação da verba indenizatória, bem como a função por ela exercida tanto para o lesado quanto para o agente causador do dano.

No terceiro capítulo, são estudadas as principais características do Imposto de Renda, traçando-se um perfil que tem sua origem no conceito de patrimônio e nos princípios constitucionais que norteiam esse Imposto. Daí, procede-se a uma abordagem da hipótese de incidência do IR, levando-se em conta como são compreendidos os conceitos de “renda” e “proventos de qualquer natureza”, previstos no art. 43 do Código Tributário Nacional, em confronto com as diversas concepções doutrinárias acerca do assunto e com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

No quarto e último capítulo, tem lugar uma avaliação mais aprofundada sobre a definição jurídica de indenização, investigando a sua etimologia e semântica, para, com isso, poder fixar as características da indenização por dano moral e questionar seu enquadramento na hipótese de incidência do Imposto de Renda. Também são apresentadas visões de doutrinadores com entendimentos distintos acerca da possibilidade da configuração de acréscimo patrimonial para o indivíduo indenizado por ofensa a um bem de natureza extrapatrimonial (ou pertencente ao patrimônio imaterial). Em seguida, faz-se um apanhado sobre a evolução da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça a respeito da matéria e, finalmente, mediante uma análise crítica a respeito dos principais argumentos apresentados, tenta-se demonstrar qual a conclusão mais coerente a ser adotada, tendo como fundamentos a conceituação dos institutos estudados, os princípios jurídicos aplicáveis e as normas legais incidentes.

CAPÍTULO 1: Conceito de Dano Moral, Características, Natureza Jurídica E Previsão Legal

1.1 Aspectos Gerais e Características do Dano Moral

Para se proceder a uma delimitação do tema relativo ao dano moral, é preciso levar em consideração que a falta de uma regulamentação jurídica rigorosa, bem como a existência de um arcabouço teórico ainda pouco uniformizado sobre a matéria levam o estudioso a deparar-se com entendimentos e conceituações bastante variados e, por vezes, até conflitantes.

Nesse contexto, pode-se afirmar que é da figura da pessoa humana, e dos direitos e das garantias que lhe conferem a proteção da personalidade, que vão se irradiar os elementos responsáveis por subsidiar os contornos imprescindíveis para uma definição e avaliação da fenomenologia do dano moral. Faz-se necessário, assim, tomar por base os fatores que se inserem na dimensão da personalidade, a fim de se poder individualizar cada caso concreto, operando-se uma apreciação mais completa possível das circunstâncias envolvidas, para que se possa extrair as reais peculiaridades decorrentes da relação entre o fato danoso e os prejuízos causados à vítima.

A princípio, devemos reconhecer a consciência como sendo o núcleo de expressão da personalidade e indagarmos de que forma seria possível analisar os impactos por ela sofridos em suas mais diversas e complexas repercussões, atuantes nas esferas física, psíquica e social do ser humano.

A complexidade na averiguação dos danos morais advém de seu caráter marcadamente intrassubjetivo, necessitando de uma observância do impacto do ato lesivo em conjunto ao desencadeamento de efeitos diretos e/ou indiretos sobre a consciência humana individual.

Dessa maneira, embora se possa distinguir que, dentre os danos morais, alguns atingem mais diretamente a esfera social e da imagem da pessoa, enquanto outros produzem efeitos mais limitados ao âmbito psíquico/emocional, todos dizem respeito – de um modo ou de outro – à consciência humana.

1.2 Terminologias, Natureza Jurídica e Critérios Envolvidos na Definição de Dano Moral

A expressão “dano moral” é alvo de discussões doutrinárias, tendo em vista a tentativa de se evitar equívocos na interpretação desse fenômeno jurídico. Na legislação estrangeira, muitas vezes é adotada a terminologia “não patrimonial”, com o fim de delimitar todo o dano que não tenha efeito material.

Direito e Cavalieri Filho preceituam que:

Como se vê, hoje o dano moral não mais se restringe à dor, à tristeza e ao sofrimento; estende a sua tutela a todos os bens personalíssimos, os complexos de ordem ética, razão pela qual se revela mais apropriado chamá-lo de dano imaterial ou não patrimonial como ocorre no direito português. Em razão desta natureza imaterial, o dano moral é insuscetível de avaliação pecuniária, podendo apenas ser compensado, em geral, com a obrigação pecuniária imposta ao causador do dano, sendo mais uma satisfação que uma indenização. (*apud* REIS, 2010, p. 14).

A concepção mais consolidada e de maior propagação na doutrina, ao buscar a diferenciação entre os danos morais e aqueles chamados materiais, reside justamente na natureza predominantemente extrapatrimonial dos primeiros. Os danos materiais, na conceituação de Bittar (*apud* PORTO, 2007, p. 79), “são aqueles que repercutem no patrimônio do lesado, enquanto os danos morais se manifestam nas esferas interna e valorativa do ser como entidade individualizada”.

A teoria da culpa presumida é a que melhor atende ao fundamento do dano moral, sob a ótica da proteção da personalidade, tendo como fim a dignidade da pessoa humana. Tal atributo deverá ser avaliado diante da situação concreta pelo julgador, após valorar os diversos fatores juridicamente relevantes e aptos a prevenir a existência de lesões que afetem atributos da personalidade da vítima.

Levando-se em consideração que, nos casos de dano moral, a consciência é o bem jurídico protegido, passamos então à indagação de que elementos estariam incluídos na compreensão e extensão desse dano.

Para alguns doutrinadores, a dor seria o elemento essencial dentro da compreensão do dano moral. Em contraposição, outros estudiosos do tema sustentam que o aspecto central a ser levado em conta seria a agressão a um poder tutelar do indivíduo, a quem a ordem

jurídica concebe a atribuição de direitos relativos à sua esfera pessoal, como manifestação da personalidade individual.

1.3 Normas Referentes à Indenização Por Dano Moral na Constituição Federal e na Legislação Infraconstitucional

Numa visão retrospectiva, observa-se que, até antes do advento da CF/1988, havia discussões e dúvidas quanto ao cabimento do dano moral no ordenamento jurídico pátrio, o que só veio a se dirimir, definitivamente, após a promulgação da Carta Magna atual.

A Constituição Federal, em seu art. 5º, trouxe um extenso rol dedicado aos direitos fundamentais, dentre os quais se encontra prevista uma ampla tutela relativa à dignidade da pessoa humana e aos atributos da personalidade.

Nessa esteira, detacam-se as redações dos incisos V e X do aludido dispositivo:

V – é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem; [...]

X – São invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurando o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação; [...]

Já o Código Civil (CC) de 2002, tratou de disciplinar expressamente a matéria, principalmente em seus arts. 186 e 927, que tratam da responsabilidade civil.

Tal disciplinamento repercute nas disposições dos arts. 948, 949, 950, 953 e 954 do CC/2002, os quais veiculam formas de aferição de lesões e fixação de indenização proveniente de atos ilícitos.

Sobressaem-se os arts. 953 e 954, ao regularem os casos de danos à honra e à liberdade pessoal, os quais acarretam, concomitantemente, a possibilidade de prejuízos materiais decorrentes da lesão à imagem e à boa fama do indivíduo no exercício da profissão ou outras atividades econômico-financeiras.

Há também previsões relativas a danos morais em leis especiais acerca das mais variadas matérias, tais como a Lei nº 9.610/2008 (direitos autorais), a Lei nº 8.069/1990

(Estatuto da Criança e do Adolescente) e a Lei nº 8.078/1990 (Código de Defesa do Consumidor), entre outros diplomas legais distribuídos pelo ordenamento jurídico nacional.

CAPÍTULO 2: A Indenização dos Danos Morais: Aferição das Consequências do Ato Lesivo e Parâmetros para a Fixação de Valores Indenizatórios

2.1 O Caráter e a Função da Indenização do Ato Lesivo à Moral

A ideia de restauração/recomposição de um dano remete a que se traga o bem jurídico lesado a seu estado de origem.

O dano é lesão infligida a determinado bem jurídico, seja ele de caráter patrimonial ou extrapatrimonial.

Inicialmente, prevalecia uma visão eminentemente patrimonialista acerca da definição do dano em si, predominando a Teoria da Diferença, que buscava explicar o dano como sendo o prejuízo que deriva da diminuição patrimonial causada por determinado ato lesivo. Sua apuração se daria, então, pela comparação entre o efeito provocado no patrimônio da vítima e o que pré-existia à ocorrência do fato danoso.

Atualmente, com o entendimento de que o dano também poderá causar efeitos de caráter extrapatrimonial, leva-se em conta o aspecto protetivo da dignidade da pessoa humana, que é um valor primordial dentro do ordenamento jurídico dos países democráticos.

Assim, esclarece Reis:

Enquanto no caso dos danos materiais a reparação tem como finalidade repor os bens lesionados ao seu status quo ante, ou possibilitar à vítima a aquisição de outro bem semelhante ao destruído, o mesmo não ocorre, no entanto, com relação aos danos extrapatrimoniais. Neste é impossível repor as coisas ao seu estado original. A reparação, em tais casos, reside no pagamento de uma soma pecuniária, fixada em face do arbitrium boni iuris do magistrado, de forma a possibilitar à vítima uma compensação em decorrência da dor íntima vivenciada. (REIS, 2010, p. 7).

Quanto ao objetivo a ser perseguido pelo aplicador do direito, na fixação da indenização em face do causador do dano moral, bem como a função por ela exercida, enuncia Gonçalves:

[...] tem prevalecido, no entanto, o entendimento de que a reparação pecuniária do dano moral tem duplo caráter: compensatório para a vítima e punitivo para o ofensor. Ao mesmo tempo em que serve de lenitivo, de consolo, de uma espécie de

compensação para atenuação do sentimento havido, atua como sanção do lesado, como fator de desestímulo, a fim de que não volte a praticar atos lesivos à personalidade de outrem.

[...]

O caráter punitivo é meramente reflexo, ou indireto: o autor do dano sofrerá um desfalque patrimonial que poderá desestimular a reiteração da conduta lesiva. Mas a finalidade precípua do ressarcimento dos danos não é punir o responsável, e sim recompor o patrimônio do lesado. (GONÇALVES, 2003, p. 567).

Tal entendimento encontra respaldo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, conforme se depreende dos seguintes precedentes: Recurso Especial (REsp.) 151.767/ES, Relator (Rel.) Ministro Edson Vidigal, Quinta Turma, Diário da Justiça (DJ) 08/03/1999; REsp. 283.319/RJ, Rel. Min. Antonio de Pádua Ribeiro, Terceira Turma, DJ 11/06/2001; REsp 880.349/MG, Rel. Ministro Castro Filho, Terceira Turma, DJ 24/09/2007; REsp 210.101/PR, Rel. Ministro Carlos Fernando Mathias (Juiz Federal convocado do TRF 1ª Região), Quarta Turma, DJ 09/12/2008.

Adotando-se, pois, uma perspectiva que privilegia a consagração da proteção da dignidade como valor moral de sustentação dos direitos humanos – tais como compreendidos após sua evolução até a dimensão que foi alcançada neste novo século –, conclui-se que, na sua compreensão, deve estar embutida a visão dos efeitos de ordem psíquica/mental/anímica a serem considerados em decorrência de determinada ofensa à pessoa humana.

Consequentemente, a compensação pelo dano moral causado deverá ter como parâmetro não só o fato danoso em si, mas, sim, suas perturbações na esfera da normalidade dos sentimentos íntimos do ofendido e os males daí advindos à sua tranquilidade psicológica.

2.2 Critérios de Aferição dos Efeitos Lesivos e os Fatores Considerados para o Arbitramento da Indenização

A dificuldade em se apreciar o sofrimento interno associado ao dano moral impõe à ordem jurídica a necessidade de se estabelecerem parâmetros isonômicos, na avaliação dos padrões a serem considerados no momento da compensação.

O julgador deverá considerar a utilização de critérios de razoabilidade e proporcionalidade ao se deparar com cada caso específico. De tal maneira, faz-se necessário o

devido confronto entre o fato danoso em si, a gravidade da lesão e o impacto sofrido pelo ofendido, assim como o grau de culpabilidade do agente.

No que diz respeito à esfera de direitos passíveis de serem atingidos pela lesão moral, Limongi França classifica-os em:

- a) Direito à integridade física: associado aos componentes necessários à manutenção do corpo físico de maneira digna;
- b) Direito à integridade intelectual: envolve a proteção às criações de natureza intelectual, artística ou científica, assegurando ao produtor de tais obras a manutenção dos direitos autorais e o seu reconhecimento por parte das pessoas;
- c) Direito à integridade moral: Relacionado à imagem que um indivíduo detém perante o meio social em que se insere, derivada do exercício digno dos direitos à liberdade, honra, privacidade e intimidade, e outros direitos inerentes à personalidade. (FRANÇA, 1966, p. 411-414).

Por sua vez, preceitua Porto:

A lesão moral pode atingir o patrimônio, a pessoa no seu âmbito social ou a sua parte psíquica. Também pode ter efeitos transitórios ou permanentes.

Numa divisão genérica temos:

- a) Lesão ao patrimônio material objetivo;
- b) Lesão à consciência;
 - b.1. Lesão à *persona*, ou ego, aos aspectos sociais;
 - b.2. Lesão à parte psíquica, que pode gerar depressão, ansiedade, estresse, angústia, fobias, apatia, danos ao sistema imunológico, transtornos sexuais, transtornos dissociativos, do sono, etc;
 - b.2.1. Lesão de efeitos permanentes;
 - b.2.2. Lesão de efeitos transitórios. (PORTO, 2007, p. 116).

Podemos, assim, verificar situações em que há a geração de danos patrimoniais resultantes de ofensa contra pessoas, como também se poderá verificar a existência de danos extrapatrimoniais resultantes de ofensa a coisas.

No entanto, é mister anotar que a natureza extrapatrimonial nunca decorrerá diretamente da coisa em si, mas dos reflexos anímicos provocados naqueles com as quais havia uma relação de afeição ou uma atribuição valorativa pessoal e íntima.

No caso de danos pessoais, que geram efeitos tanto de natureza extrapatrimonial quanto patrimonial, cita-se como exemplo a calúnia ou a difamação. Nesses casos, além do abalo psíquico interno gerado na vítima, podem ainda resultar consequências de ordem econômico-financeira, tal como a perda de clientela, de oportunidades de trabalho ou mesmo a própria ruína da atividade empresarial exercida. A esse respeito, destaca Noronha que:

Considerando os reflexos patrimoniais ou extrapatrimoniais das ofensas que atinjam pessoas ou coisas, o que podemos dizer é que os prejuízos à pessoa andam normalmente associados a danos extrapatrimoniais. Mas os danos a coisas podem, embora raramente, ter repercussões extrapatrimoniais, enquanto os danos pessoais com frequência terão também reflexos patrimoniais. Os danos à pessoa afetam sempre valores extrapatrimoniais (lesões corporais, sofrimentos físicos ou psíquicos, etc), mas muitas vezes traduzir-se-ão em prejuízos patrimoniais (pela redução da capacidade de trabalho, pela diminuição da clientela, etc). (NORONHA, 2007, p. 571).

Vemos, no entanto, que quando tratamos apenas da reparação/compensação do dano moral, o objetivo que se deve perseguir é o da capacidade do montante indenizatório ser apto a provocar a satisfação possível do lesionado.

Assim, na ausência de parâmetros definidores absolutos para a demarcação do real valor a ser despendido por aquele que causou a lesão, prevalece como elemento central à ideia de satisfação da vítima, servindo a indenização como um consolo a quem não se pode compensar, de modo preciso, o prejuízo interior suportado.

CAPÍTULO 3: Características do Imposto de Renda na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional: Visões da Doutrina e o Entendimento Jurisprudencial Acerca da sua Hipótese de Incidência

3.1 A Noção Jurídica de Patrimônio

No direito positivo brasileiro, a definição de patrimônio é construída pela interpretação do art. 91 do Código Civil, que assim dispõe: “Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”.

O patrimônio se caracteriza, portanto, como uma universalidade de direito, a qual compreende todas as relações jurídicas das quais participe determinada pessoa e que tenham conteúdo economicamente apreciável.

Conforme pontua Oliveira:

O detalhe que deve ser realçado reside na importância dessa pessoa para a existência do patrimônio, pois sem ela não haveria qualquer liame entre as relações jurídicas das quais nascem os direitos e as obrigações que formam o seu patrimônio, e este não existiria.

Esta idéia da pessoa, necessária a se formar um patrimônio, decorre, portanto, primeiramente de que os direitos componentes de um determinado patrimônio, assim como todas as suas dívidas, que em qualquer caso são sempre relacionadas às pessoas, não apresentam entre si qualquer relação material que os una a um todo de alguma natureza física. Aliás, o patrimônio não tem existência física, sendo uma abstração do direito, isto é, uma construção abstrata feita por uma norma jurídica. (OLIVEIRA, 2008, p. 70).

Dentre os elementos que compõem um patrimônio, alguns podem não possuir natureza física, ao passo que outros irão se materializar como coisas tangíveis, dando origem a direitos reais.

Partindo de outra perspectiva, observa o aludido autor que:

Algebricamente falando, o patrimônio é o resultado da soma de tudo o que for positivo com tudo o que for passivo, sendo que o diferencial entre os dois grupos representa exatamente o que a lei denomina ‘patrimônio líquido’. (OLIVEIRA, 2008, p. 73).

Aproximando-se agora do âmbito tributário, encontramos na noção de acréscimo patrimonial a fonte de onde brota toda a concepção formadora da hipótese de incidência do Imposto de Renda. Para tanto, tal acréscimo deverá ser observado levando-se em consideração uma soma positiva entre direitos e obrigações relativas a uma pessoa, durante certo período de tempo.

3.2 Diretrizes Constitucionais do Imposto de Renda

Podemos afirmar que, apesar de não encontrarmos uma definição expressa na CF/1988 acerca do que venha a ser qualificado como renda, é possível identificar sua delimitação de modo difuso pelo texto constitucional.

Desse modo, como bem demonstra Gonçalves, “identificamos, no texto constitucional, alguns conceitos que, de um modo ou de outro, aproximam-se, tangenciam ou influem no conceito de renda. Tal ocorre com ‘faturamento’, ‘patrimônio’, ‘capital’, ‘lucro’, ‘ganho’, ‘resultado’, etc.” (GONÇALVES, 1997, p. 177).

Assim, revela-se extremamente necessária a análise dos princípios constitucionais acerca do IR para que se possa buscar uma compreensão acurada de como se deve operar a incidência de tal Imposto, evitando-se distorções que afastem a sistemática de instituição e cobrança de tal tributo de sua natureza conceitual, tal como delineada pela Carta Magna.

O Princípio da Generalidade relaciona-se à abrangência dos sujeitos passivos alcançados pelo critério pessoal do IR. Por tal Princípio, devem ser considerados contribuintes todos aqueles que realizarem o fato gerador, contido no critério material do Imposto.

O Princípio da Universalidade refere-se ao alcance da base de cálculo do IR em relação a todos os ganhos patrimoniais, de qualquer gênero ou espécie, enquadráveis no conceito de renda/proventos. Assim, o IR deverá incidir sobre todos os acréscimos patrimoniais ocorridos durante o período de tempo referido pelo critério temporal do imposto.

O Princípio da Progressividade conecta-se ao critério quantitativo do IR, de modo a determinar que, quanto maior for a base de cálculo aferida, maior será a alíquota aplicável

para a apuração do valor do tributo. Tal Princípio tem por objetivo dar concretude aos princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.

Ante a orientação dos Princípios acima, verificamos ser a conformação ontológica do IR por eles diretamente influenciada, no sentido de que ficará o legislador infraconstitucional obrigado a observar, no exercício da competência para legislar sobre o tema, que a incidência do Imposto deverá: a) se dar sobre bases gerais e não seletivas, sem diferenciações derivadas da origem, espécie ou destino do acréscimo patrimonial auferido; b) recair sobre todas as pessoas físicas/jurídicas que pratiquem o fato gerador do imposto; e c) ser tanto maior quanto mais altos forem os valores percebidos a título de renda/proventos.

3.3 Análise da Hipótese de Incidência do Imposto de Renda no Art. 43 do Código Tributário Nacional: A Polissemia dos Termos “Renda” e “Proventos” e sua Interpretação

Da leitura da redação do art. 43, I e II, do CTN, temos:

O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Tal como se costuma observar em diversos outros termos linguísticos, os vocábulos “renda” e “proventos” são dotados de uma pluralidade de significados que, a depender do campo do conhecimento em que estejam sendo referidos, poderão sofrer conceituações distintas. Assim é que, em maior ou menor grau, vão se verificar diferenças entre o que se entende como renda e proventos para a ciência econômica, para as ciências contábeis ou no âmbito da linguagem comercial, em contraposição ao conceito estritamente jurídico de tais vocábulos.

Nesse contexto, a gênese para a definição do que seja entendido por renda e proventos de qualquer natureza deve ser buscada no texto constitucional, que, por sua vez, remonta a regimes constitucionais anteriores.

Em tal aspecto, a doutrina se divide em duas correntes: uma, a afirmar que não se pode extrair um conceito constitucional para renda e proventos, e, outra, a defender um conceito constitucional delimitador para a criação legislativa infraconstitucional, seja no âmbito ordinário ou complementar.

Não obstante os esforços empreendidos pelos defensores de cada um dos dois pontos de vista, não há como se empregar qualquer dessas visões sem se deixar deparar com inúmeros problemas e questionamentos de ordem prática que continuam a se apresentar quando se lida com tais preceitos.

Prosseguindo no estudo, identificaremos a existência de dois entendimentos teóricos distintos na definição de renda. O primeiro considera que, sob essa denominação, coloquem-se apenas os produtos/resultados financeiros provenientes de uma atividade econômica desenvolvida pelo seu auferidor; já o segundo acolhe como renda todo e qualquer acréscimo patrimonial obtido, sendo irrelevante o papel desempenhado pelo titular na obtenção de tais ganhos.

Assim, considerando a sistemática constitucionalmente instituída no art. 146, III, da CF/1988, bem como a recepção do CTN com o *status* de lei complementar, concluímos que a compreensão dos conceitos ora postos em análise deve ser buscada mediante a interpretação do disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional, até porque não cuidou o legislador constituinte de atribuir uma significação precisa aos termos renda e proventos, cabendo tal especificação ao legislador complementar, cuja competência para definir o fato gerador do IR se extrai do próprio texto constitucional (art. 146, III, *a*).

Em última análise, vemos que a conceituação dos núcleos integrantes da hipótese de incidência do IR deve ser compreendida pela sua natureza essencialmente normativa, considerados tais termos como unidades lógico-deônticas específicas, cuja semântica é construída a partir do direito positivo. Logo, percebe-se que o significado a ser atribuído aos aludidos termos tem relação direta com aquilo que se pode apreender dos conteúdos normativos veiculados no âmbito do ordenamento jurídica que regem a matéria.

Vale mencionar a ressalva feita por Queiroz, no sentido de que:

O significado, a amplitude e o alcance dos conceitos de ‘renda’ e ‘proventos de qualquer natureza’, constantes no artigo 43, I e II, do CTN, não poderão ser visualizados de forma isolada. Eles deverão, sempre, ser considerados em relação ao todo do ordenamento jurídico brasileiro, especialmente, como subordinados ao arquétipo do imposto e aos significados semânticos dos vocábulos como foram estruturados e colocados no texto constitucional. (QUEIROZ, 2004, p. 83).

Em suma, por meio da análise dos parâmetros constitucionais elencados e com apoio na doutrina especializada, podemos dizer que a incidência da exação em estudo deverá dirigir-se à efetiva obtenção de riqueza nova pelo contribuinte (desconsiderados os meros ingressos e os capitais relacionados à atividade produtiva) e deverá obedecer a critérios que busquem uma fiel aferição da capacidade contributiva, considerando tanto o volume do capital ganho quanto a periodicidade necessária à sua obtenção.

3.4 A Relevância da Noção de Acréscimo Patrimonial na Composição da Hipótese de Incidência do Imposto de Renda: Visões da Doutrina e da Jurisprudência

Outro ponto decisivo para a concepção da hipótese de incidência do IR vem a ser a compreensão do que seja considerado como acréscimo patrimonial, referido no art. 43, II, do CTN.

Diante desse quadro, resta saber se, como acréscimo patrimonial, poderá ser considerada toda e qualquer percepção de valores/bens economicamente apreciáveis, mesmo que independentemente de qualquer participação direta/indireta do contribuinte na sua obtenção.

A esse respeito, posiciona-se Oliveira no seguinte sentido:

Esse acréscimo de valor em relação a uma específica posição anterior necessariamente é derivado da adição de um direito antes inexistente no patrimônio, com o seu respectivo valor, sem substituição de qualquer direito anterior, mas também pode derivar da substituição de um direito preexistente no patrimônio e do valor do direito substituído por novo direito substitutivo e o seu valor.

(...)

Em qualquer caso, o rendimento necessariamente representa um aumento de valor em relação a uma determinada posição anterior, existente no patrimônio, e corresponde a esse valor.

E, também em qualquer caso, o rendimento decorre ou da utilização do bem que se situa naquela determinada posição patrimonial, para que seja produzido o rendimento, caso em que o rendimento se considera renda, por ser o produto do capital aplicado, ou decorre da consideração desse bem e do seu valor como referencial para identificação da posição anterior, caso em que o rendimento é provento de qualquer natureza.

O mais importante é que a percepção de que o conceito de rendimento não abarca a mera transferência de patrimônio de uma pessoa para outra, em um único sentido e sem contraprestação, ou seja, não corresponde ao conceito de transferência

patrimonial, que se opõe ao conceito de renda em sentido lato. (OLIVEIRA, 2008, p. 196).

Já Sakakihara, analisando o teor do art. 43 do CTN, chega à conclusão de que:

Definindo proventos de qualquer natureza como acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, esse artigo deixa claro que a renda também é um acréscimo patrimonial. Bem examinado o art. 43, percebe-se, então, que o CTN, na verdade, definiu como fato gerador do imposto de renda o acréscimo patrimonial, denominando-o renda, quando decorrente do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza, nos demais casos. Renda e proventos, portanto, são espécies compreendidas dentro do gênero mais amplo dos acréscimos patrimoniais. Além disso, da maneira como a renda e os proventos de qualquer natureza foram conceituados, conclui-se que nenhum acréscimo patrimonial foi subtraído do campo de incidência do imposto, ficando livre o legislador ordinário para descrever como fato gerador do imposto sobre a renda qualquer fenômeno que manifeste um acréscimo patrimonial. (SAKAKIHARA, 2011, p. 195).

Por fim, destacamos a orientação firmada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de considerar que a incidência do IR deverá se dirigir à efetiva obtenção de “riqueza nova” pelo contribuinte, desconsiderados os meros ingressos e os capitais envolvidos na atividade produtiva. De outra forma, parece incluir-se no conceito de riqueza nova qualquer aumento no patrimônio efetivamente considerado, ainda que nem sempre relacionados diretamente a frutos do capital e/ou trabalho. Isso se daria mediante a simples aquisição de disponibilidade econômica/jurídica que importasse incremento para o patrimônio do titular.

A propósito, destacam-se os seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. JOGO DE BINGO. INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DO PRÊMIO. MOMENTO DA AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA. ART. 43 DO CTN.

1. A base de cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte é o valor de mercado do prêmio recebido no jogo de bingo, conforme disposto no art. 66, § 1º, da Lei 8.981/1995, não havendo previsão legal para abater o custo de aquisição da cartela do valor da premiação.

2. Na dicção do art. 43 do CTN, o fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial.

3. Na hipótese de recebimento do prêmio, o jogador do bingo adquire disponibilidade econômica imediata, devendo, portanto, pagar o imposto sobre o valor da premiação recebida.

4. Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp 799957/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 13/03/2009, grifou-se)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. A incidência do imposto de renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial, sendo, por isso, imperioso perscrutar a natureza jurídica da verba paga pela empresa sob o designativo de auxílio condução, a fim de verificar se há efetivamente a

criação de riqueza nova: a) se indenizatória, que, via de regra, não retrata hipótese de incidência da exação; ou b) se remuneratória, ensejando a tributação. Isto porque a tributação ocorre sobre signos presuntivos de capacidade econômica, sendo a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza um deles.

2. O auxílio condução consubstancia compensação pelo desgaste do patrimônio dos servidores, que utilizam-se de veículos próprios para o exercício da sua atividade profissional, inexistindo acréscimo patrimonial, mas uma mera recomposição ao estado anterior sem o incremento líquido necessário à qualificação de renda. (Precedentes: REsp 731883 / RS, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 03/04/2006; REsp 852572 / RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 15/09/2006; REsp 840634 / RS, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 01/09/2006; REsp 851677 / RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ25/09/2006) 3. Recurso especial desprovido. (REsp 843.914/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/11/2006, DJ 27/11/2006, p. 256)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO A EMPREGADO DE INDENIZAÇÃO POR DESGASTE ORGÂNICO. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. DISTINÇÃO ENTRE INDENIZAÇÃO POR DANOS AO PATRIMÔNIO MATERIAL E AO PATRIMÔNIO IMATERIAL.

1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os "acrécimos patrimoniais", assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.

2. No caso, o pagamento feito pelo empregador a seu empregado, a título de "indenização por desgaste orgânico", na vigência do contrato de trabalho, está sujeito à tributação do imposto de renda, já que (a) importou acréscimo patrimonial e (b) não está beneficiado por isenção.

3. Recurso especial provido. (REsp 928561/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/06/2009, DJe 29/06/2009)

CAPÍTULO 4: A Indenização dos Danos Morais e a Incidência do Imposto de Renda: Posições Doutrinárias, Evolução Jurisprudencial e Análise Crítica

4.1 Indenização: Etimologia, Definição e Acepções Jurídicas

No esforço para alcançar o grau de clareza e coerência metodológica que o desenvolvimento do tema exige, entendemos como pressuposto crucial que se deixe bem explicitado o que se entende por indenização, a fim de que seu significado vocabular possa servir de premissa norteadora e ponto de partida comum no estudo e desdobramento das questões adiante apresentadas.

Assim, de acordo com a explanação do verbete por De Plácido e Silva, temos:

INDENIZAÇÃO. Derivado do latim *indemnitas* (indene), de que se formou no vernáculo o verbo indenizar (reparar, recompensar, retribuir), em sentido genérico quer exprimir toda compensação ou retribuição monetária feita por uma pessoa a outrem, para reembolsar de despesas feitas ou para a ressarcir de perdas tidas.

E neste sentido, indenização tanto se refere ao reembolso de quantias que alguém despendeu por conta de outrem, ao pagamento feito para recompensa do que se fez ou para reparação de prejuízo ou dano que se tenha causado a outrem.

É, portanto, em sentido amplo, toda reparação ou contribuição pecuniária, que se efetiva para satisfazer um pagamento, a que se está obrigado ou que se apresenta com um dever jurídico.

Traz a finalidade de integrar o patrimônio da pessoa daquilo de que se desfalcou pelos desembolsos, de recompô-lo pelas perdas ou prejuízos sofridos (danos), ou ainda de acrescê-los dos proventos, a que faz jus a pessoa, pelo seu trabalho.

Em qualquer aspecto em que se apresente, constituindo um direito, que deve ser atendido por que, correlatamente, se colocou na posição de cumpri-lo, corresponde sempre a uma compensação de caráter monetário, a ser atribuída ao patrimônio da pessoa. (SILVA, 2003, p. 425).

De posse das preceituações acima transcritas, bem como se remetendo aos estudos da doutrina civilista já apresentados anteriormente, concluímos pela existência de duas espécies distintas de indenização. A primeira se justifica pelo caráter de **recomposição/ressarcimento** de um dano provocado ao patrimônio do indenizado. Já a segunda espécie se situa na função nitidamente **compensatória/satisfatória** do sujeito lesado, considerando os casos em que não é possível um exato dimensionamento do dano provocado, motivo pelo qual a expressão

monetária da reparação não se compatibiliza com um objetivo de retorno da situação ao *status quo ante*.

Pode-se afirmar, portanto, que na última espécie indenizatória se enquadraria o caso dos danos morais, os quais, por não serem economicamente apreciáveis, não são passíveis de restituição/recomposição material.

4.2 Indenização e Imposto de Renda: A Possibilidade de Incidência nos Casos de Danos Morais

4.2.1 Visões Doutrinárias

Para Carraza (2009, p. 192), as indenizações não se incluem no âmbito de incidência do IR, estando delas ausente a natureza de acréscimo patrimonial. Nelas se encontraria presente tão somente o caráter ressarcitório/reparatório por perdas decorrentes de uma ato ilícito praticado por outrem. Desse modo, afirma que: “A indenização não traz à sirga aumento da riqueza econômica do contemplado. É substituição da perda sofrida por seu correspondente valor econômico. Nela há compensação; jamais elevação patrimonial”.

Segundo tal entendimento, o recebimento de indenização não traz vantagens pecuniárias, não havendo geração de acréscimos patrimoniais ou riquezas disponíveis. Trata-se tão somente de reparação pecuniária por lesões a direitos, não podendo integrar, assim, a base de cálculo do IR.

Nesse raciocínio, a natureza reparatória das indenizações impediria a sua submissão ao conceito de renda/proventos de qualquer natureza, sendo inaptas a revelarem capacidade contributiva, o que inviabilizaria a cobrança do IR.

A mesma ideia seria também válida para as indenizações por danos morais, pois a reparação de ofensas ao caráter, à imagem, à honra e demais valores individuais não

recomporia o patrimônio material do ofendido, mas visaria a reparar danos a direitos fundamentais da pessoa da vítima. De tal modo, arremata o aludido tributarista:

Os valores monetários percebidos, nesta hipótese, não trazem ao indenizado acréscimo patrimônio algum, no sentido tributário da expressão; apenas transformam em moeda os gravames que injustamente experimentou e que lhe feriram os sentimentos ou a auto-estima. Se preferirmos, compensam-lhe ou minoram-lhe o agravo sofrido, recompondo-lhe em pecúnia o patrimônio vilipendiado. (CARRAZA, 2009, p. 198).

Vale ressaltar que nem toda indenização advém de uma relação que afete o patrimônio, no seu sentido estritamente jurídico, o qual leva em conta apenas a presença de valoração econômica do bem lesado. Todavia, ao serem recebidos pelo sujeito indenizado, tais valores passam a compor seu patrimônio.

O que se pode verificar conforme aponta Oliveira:

Assim, somente as indenizações patrimoniais, isto é, as substitutivas de bens componentes do patrimônio, podem se adequar àquela suposição inspiradora da afirmação de que as indenizações não são possíveis de tributação porque elas nada acrescem ao patrimônio. (OLIVEIRA, 2008, p. 202).

Acrescenta o autor ainda que:

Mesmo as indenizações patrimoniais, considerados caso a caso, podem representar um acréscimo em números ao montante total do patrimônio quando o valor recebido exceder o valor pelo qual o bem indenizado constava do ativo patrimonial. (OLIVEIRA, 2008, p. 202).

Nesse aspecto, tal autor defende que as indenizações, na sua generalidade, não serão tomadas para fins de tributação, enquanto se considerar o conceito de receita, uma vez que esta é tida como o ingresso/entrada que se soma ao patrimônio. Deve ainda representar uma contraprestação a atividades/operações derivadas do emprego de recursos provenientes do esforço/investimento por parte do titular.

Por essa concepção, tomando como referência o conceito de rendimentos – tendo em vista a sua característica como ganho imediato –, há a possibilidade de enquadrar algumas indenizações como tal, estando inseridas na ideia de proventos de qualquer natureza.

Assim, concluindo, ressalta Oliveira que:

É necessário, também, para que as indenizações possam ser rendimentos, que tenham alguma relação com um bem do patrimônio, tomados ele e seu valor como referenciais para identificação do acréscimo à posição anterior.

Ora, isto afasta por completo qualquer possibilidade de considerar como rendimentos e como provento de qualquer natureza os valores das indenizações obtidas em condenações judiciais, ou através de transação judicial ou mesmo de pagamento espontâneo por reconhecimento de obrigação legal, por exemplo, nos casos de danos morais ou de ofensas a direitos sem cunho econômico. (OLIVEIRA, 2008, p. 210).

Em contrapartida, há autores que adotam o entendimento que leva em consideração a natureza exclusivamente compensatória para a vítima – e não de recomposição de seu patrimônio – nas indenizações por danos morais. Por tal razão, não haveria de se falar em uma perda patrimonial causada pela ofensa/lesão à moral, já o fenômeno inverso se daria a partir do recebimento da indenização pecuniária fixada, caso em que se configuraria o fato gerador do IR.

Oportuno, dessa forma, destacarmos os posicionamentos de Machado e Lemke, respectivamente:

A indenização por dano moral, apesar de ser feita em dinheiro, diz respeito à lesão de bens sem caráter econômico e insuscetíveis de avaliação pecuniária. Os valores que ingressam em razão desse tipo de indenização, não vêm recompor o patrimônio, mas somente compensar ou minorar o sofrimento da pessoa ‘indenizada’. Se assim não fosse, estar-se-ia diante de indenização por dano material. Por conseguinte, esses valores constituem acréscimo patrimonial para a pessoa que os recebe, já que não constavam antes de seu patrimônio. (MACHADO, 2000, p. 85).

Se o objeto da indenização é o elemento moral, porque a ação danosa atingiu precisamente o patrimônio moral, não há dúvida de que o recebimento de indenização implica evidente crescimento do patrimônio econômico e, assim, enseja a incidência dos tributos que tenham como fato gerador acréscimo patrimonial.

Recorde-se que, para os fins tributários, relevante é somente o patrimônio econômico. Ninguém é tributado em função de seu patrimônio moral, que pode crescer, e cresce em muitas pessoas, sem qualquer repercussão tributária.

Assim, na medida em que se opera, pelo recebimento de uma indenização, a compensação de elementos morais por elemento econômico, tem-se um crescimento do patrimônio econômico e ocorrem, no campo tributário, as repercussões daí decorrentes. (MACHADO, 2000, p. 109).

4.2.2 Evolução Jurisprudencial

A partir deste momento, tentar-se-á efetuar uma breve exposição de como o tema em exame foi sendo apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio das Turmas de Direito Público integrantes da Primeira Seção daquela Corte Superior.

Em um primeiro período, observa-se que as Turmas proferiram julgados em sentidos diversos, ora posicionando-se contra, ora a favor da possibilidade de incidência do IR sobre as indenizações decorrentes de danos ao chamado “patrimônio” imaterial/moral (v. REsp.

410.347/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 17/02/2003; REsp. 402.035/RN, 2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 17/05/2004; REsp. 644.840/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 01/07/2005).

Nesse contexto, vale destacar os fundamentos expostos no REsp. 644.840/SC, da relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki, no qual, mediante uma diferenciação clara entre o conceito de patrimônio material e o que se entenderia por patrimônio imaterial, asseverou:

Compõem o patrimônio imaterial não apenas os bens e valores de natureza estritamente moral (= os relacionados à dignidade humana), mas todos os bens e direitos cuja satisfação *in natura* é realizada mediante prestação não-patrimonial. São dessa natureza, entre outros, os direitos do patrimônio físico e intelectual, os de imagem, e, em geral, todos os direitos do patrimônio profissional cuja satisfação é representada por prestações não pecuniárias (direito a férias, a licença-prêmio, a descanso, a estabilidade). Lesados tais direitos e não sendo possível, material ou juridicamente, a sua restauração específica e *in natura*, dá-se a reparação mediante indenização pecuniária, com o que o bem lesado, originalmente integrante do patrimônio imaterial, é substituído por prestação em dinheiro, que vai agregar-se ao patrimônio imaterial, acarretando-lhe, como demonstrado, um natural e necessário acréscimo. Tipifica-se, conseqüentemente, o fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43 do CTN.

Tais fundamentos foram, inclusive, confirmados pela Primeira Seção no julgamento dos EREsp. 770.078/SP, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO A EMPREGADO, POR OCASIÃO DA RESCISÃO DO CONTRATO. GRATIFICAÇÃO POR LIBERALIDADE. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. DISTINÇÃO ENTRE INDENIZAÇÃO POR DANOS AO PATRIMÔNIO MATERIAL E AO PATRIMÔNIO IMATERIAL. PRECEDENTES (RESP 674.392-SC E RESP 637.623-PR). EXISTÊNCIA DE NORMA DE ISENÇÃO (ART. 6º, V, DA LEI 7.713/88).

1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os "acréscimos patrimoniais", assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.

2. O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material).

3. O pagamento feito por liberalidade do empregador, por ocasião da rescisão de contrato de trabalho, não tem natureza indenizatória. E, mesmo que tivesse, estaria sujeito à tributação do imposto de renda, já que (a) importou acréscimo patrimonial e (b) não está beneficiado por isenção. Com efeito, a isenção prevista na lei restringe-se à 'indenização (...) por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho' (art. 39 do RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99). Precedentes da 1ª Seção: EREsp 515148 / RS, Min. Luiz Fux, DJ 20.02.2006.

4. Embargos de divergência a que se dá provimento. (REsp 770.078/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 11/09/2006, grifo nosso).

Todavia, em um segundo momento, passou a prevalecer o entendimento da intributabilidade das indenizações por dano moral, baseado no argumento segundo o qual o caráter indenizatório de tal verba seria responsável por não se poder enquadrá-la no fato gerador do IR. Tal entendimento foi perfilhado pela Primeira Seção com o julgamento do REsp. 963.387/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 05/03/2009). Essa orientação veio, posteriormente, a ser consolidada em sede de Recurso Especial repetitivo, da lavra do Ministro Luiz Fux, conforme ementa a seguir transcrita:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE. CARÁTER INDENIZATÓRIO DA VERBA RECEBIDA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A verba percebida a título de dano moral tem a natureza jurídica de indenização, cujo objetivo precípua é a reparação do sofrimento e da dor da vítima ou de seus parentes, causados pela lesão de direito, razão pela qual torna-se infensa à incidência do imposto de renda, porquanto inexistente qualquer acréscimo patrimonial. (Precedentes: REsp 686.920/MS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 19/10/2009; AgRg no Ag 1021368/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 25/06/2009; REsp 865.693/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 04/02/2009; AgRg no REsp 1017901/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 12/11/2008; REsp 963.387/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/10/2008, DJe 05/03/2009; REsp 402035 / RN, 2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 17/05/2004; REsp 410347 / SC, desta Relatoria, DJ 17/02/2003).

2. In casu, a verba percebida a título de dano moral adveio de indenização em reclamação trabalhista.

3. Deveras, se a reposição patrimonial goza dessa não incidência fiscal, a fortiori, a indenização com o escopo de reparação imaterial deve subsumir-se ao mesmo regime, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio.

4. 'Não incide imposto de renda sobre o valor da indenização pago a terceiro. Essa ausência de incidência não depende da natureza do dano a ser reparado. Qualquer espécie de dano (material, moral puro ou impuro, por ato legal ou ilegal) indenizado, o valor concretizado como ressarcimento está livre da incidência de imposto de renda. A prática do dano em si não é fato gerador do imposto de renda por não ser renda. O pagamento da indenização também não é renda, não sendo, portanto, fato gerador desse imposto. (...) Configurado esse panorama, tenho que aplicar o princípio de que a base de cálculo do imposto de renda (ou de qualquer outro imposto) só pode ser fixada por via de lei oriunda do poder competente. É o comando do art. 127, IV, do CTN. Se a lei não insere a "indenização", qualquer que seja o seu tipo, como renda tributável, incorrendo, portanto, fato gerador e base de cálculo, não pode o fisco exigir imposto sobre essa situação fática. (...) Atente-se para a necessidade de, em homenagem ao princípio da legalidade, afastar-se as pretensões do fisco em alargar o campo da incidência do imposto de renda sobre fatos estranhos à vontade do legislador.' ("Regime Tributário das Indenizações", Coordenado por Hugo de Brito Machado, Ed. Dialética, pg. 174/176)

5. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.” (REsp 1152764/CE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 01/07/2010, grifo nosso)

4.2.3 Análise Crítica

Levando-se em consideração a breve exposição do panorama doutrinário e jurisprudencial acerca do tema em estudo, observa-se que tem prevalecido o entendimento acerca da não incidência do IR sobre as verbas recebidas a título de danos morais, em razão da sua natureza indenizatória. Com a devida vênia, compreendemos que tal posicionamento peca ao partir de uma premissa que desconsidera a necessária diferenciação a ser feita entre as diferentes espécies/naturezas extraídas do gênero indenização, o que acaba por levar a que se trate de uma mesma maneira situações jurídicas de caráter nitidamente distinto.

Assim, tal como já visto em colocações acima enunciadas, há que se ter em conta a ausência de natureza ressarcitória quando visualizada a fenomenologia da compensação a uma lesão moral/extrapatrimonial. Bem fixada essa premissa, é possível deduzir, com segurança, que tal reparação não se relaciona à preexistência de uma perda/diminuição patrimonial causada pelo ato danoso, considerando-se que o bem jurídico afetado na hipótese não pode ser submetido a uma quantificação econômica, o que faz com que a verba indenizatória seja recebida em caráter puramente compensatório ou de satisfatividade. Essa circunstância determinante é que nos permite, de modo silogístico, chegar à nítida conclusão de que, se não há presença do elemento meramente ressarcitório (= devolução ao *status quo ante*), não há falar em recomposição patrimonial, mas sim em acréscimo ao patrimônio do indenizado (= riqueza nova).

Ora, qualquer interpretação razoavelmente construída do art. 43 do CTN evidencia a figura do “acrécimo patrimonial” como elemento essencial na estrutura da hipótese de incidência do IR, motivo pelo qual, verificado tal fenômeno, abre-se a senda para a

constituição do fato jurídico tributário correspondente, tornando-se irrelevante – para fins tributários – a presença de eventual caráter indenizatório da renda/provento.

Por tais razões, consideramos equivocado o raciocínio dos que defendem a intributabilidade das verbas indenizatórias pelo simples fato de as mesmas possuírem natureza indenizatória, tal entendimento acaba por afrontar o aludido preceito normativo do CTN, o qual nada prevê quanto à exclusão da impositividade do IR quando o acréscimo patrimonial – elemento nuclear da hipótese de incidência – seja decorrente do recebimento de indenização.

CONCLUSÃO

A evolução propiciada, sobretudo após o advento da Constituição Federal de 1988, à defesa dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, fez com que estudos acerca da tutela do dano moral fossem cada vez mais realizados na doutrina e com reflexos também na jurisprudência. De outro modo, verifica-se que o dano moral, ao atingir a esfera da consciência humana, vem a afetar o bem jurídico de caráter extrapatrimonial, portanto, insuscetível de apreciação econômica.

Tendo em vista o caráter extrapatrimonial dos danos morais, é preciso observar como se caracteriza a indenização decorrente de tais danos, uma vez que o impacto marcadamente intrassubjetivo e não material da lesão inviabiliza a ideia de ressarcimento como retorno do patrimônio do lesado ao *status quo ante*. De tal modo, diferentemente do que ocorre com os danos materiais, pode-se afirmar que a indenização dos danos morais se reveste de um caráter exclusivamente compensatório e satisfatório da vítima, não havendo como se falar em recomposição patrimonial.

A noção jurídica de patrimônio amolda-se ao conceito de universalidade de direito, definido pelo art. 91 do CC/2002 como “o complexo de relações jurídicas de uma pessoa, dotados de valor econômico”. Nesse contexto, apresenta-se o Imposto de Renda como um tributo que incide diretamente sobre o patrimônio e cuja delimitação encontra-se disposta em nível constitucional, mediante a previsão de princípios especificamente dirigidos, os quais devem nortear a atividade do legislador infraconstitucional.

Embora se considere a existência de amplas discussões e controvérsias teórico-doutrinárias em relação ao apropriado conceito de renda, para fins de tributação, a leitura do art. 43 do Código Tributário Nacional deixa claro que a hipótese de incidência do IR abrange, indiscriminadamente, o chamado acréscimo patrimonial, pois, além da conjugação dos fatores capital e trabalho, são tributados também os “proventos de qualquer natureza”, assim entendida toda e qualquer riqueza nova não compreendida naquele binômio. Tal orientação é a que tem predominado no Superior Tribunal de Justiça, sendo perfilhada por ambas as Turmas integrantes da Primeira Seção daquela Corte.

Ao se realizar um maior aprofundamento sobre os aspectos etimológicos e semânticos do termo “indenização”, torna-se patente a necessidade de se divisarem duas espécies distintas, que podem ser denominadas como ressarcitória/recompositória e compensatória/satisfatória.

A compreensão do dano moral, como integrante da segunda espécie do gênero indenização, permite uma diferenciação clara em relação aos casos de indenização por danos materiais, uma vez que nesse caso não se poderia, normalmente, falar em aumento patrimonial.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, após certo período de indefinição quanto à possibilidade de tributação das indenizações por atos danosos ao chamado patrimônio imaterial/moral, consolidou-se no sentido de que tais verbas, por possuírem natureza indenizatória não seriam passíveis de incidência do Imposto de Renda.

Todavia, observamos que tal entendimento acaba por desconsiderar o elemento do acréscimo patrimonial, que, de acordo com o comando normativo do art. 43 do CTN, é requisito definidor da incidência do IR. De tal modo, entendemos mais acertado e condizente com a lógica do ordenamento jurídico pátrio, a orientação dos que defendem a incidência de tal imposto, levando em consideração a necessidade de reconhecimento de aumento do patrimônio nas indenizações de caráter meramente satisfatório, bem como a erronia da interpretação que submete a ausência de natureza indenizatória como fator indispensável para a incidência do Imposto sobre a renda, o que revela verdadeira ofensa ao mencionado dispositivo do Código Tributário Nacional que rege a matéria.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARRAZA, Roque Antônio. Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

FRANÇA, Rubens Limongi. Manual de direito civil. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966. Vol. I.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade Civil**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

GONÇALVES, José Artur de Lima. **Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **In Regime Tributário das Indenizações**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2000.

NORONHA, Fernando. **Direitos das obrigações: fundamentos do direito das obrigações: introdução à responsabilidade civil**. Vol. I. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PORTO, Marcius, **Dano Moral – Proteção da consciência e da personalidade**. Leme/SP: Mundo Jurídico, 2007.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri/SP: Manole, 2004.

REIS, Clayton. **Dano Moral**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

SAKAKIHARA, Zuudi. In **Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. Vladimir Passos de Freitas (coord.). 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 21ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.